

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 29***Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji*****ZAKRES**

- 1 Niniejszy standard stosuje się w odniesieniu do sprawozdań finansowych (włącznie ze skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi) wszystkich jednostek, których walutą funkcjonalną jest waluta gospodarki ogarniętej hiperinflacją.
- 2 W gospodarce hiperinflacyjnej prowadzenie sprawozdawczości dotyczącej wyników operacyjnych i sytuacji finansowej w walucie lokalnej bez jednoczesnego dokonywania przekształceń nie jest użyteczne. Siła nabywcza pieniądza zmniejsza się w takim tempie, że porównania kwot z tytułu zdarzeń czy transakcji, które nastąpiły w różnych momentach – nawet w tym samym okresie obrotowym – są mylące.
- 3 Niniejszy standard nie określa żadnej konkretnej stopy inflacji, w obecności której daną gospodarkę można uznać za działającą w warunkach hiperinflacji. Decyzja o tym, czy przekształcenie sprawozdań finansowych jest konieczne na podstawie niniejszego standardu, jest kwestią wymagającą dokonania oceny. Można wskazać pewne cechy charakterystyczne dla środowiska gospodarczego kraju w warunkach hiperinflacji, choć nie ograniczają się one tylko do zjawisk opisanych poniżej:
 - a) ogół społeczeństwa preferuje lokowanie posiadanego majątku w aktywa niepieniężne lub relatywnie stabilne waluty obce. Posiadane środki w walucie lokalnej są niezwłocznie inwestowane w celu zachowania siły nabywczej;
 - b) ogół społeczeństwa wyraża kwoty pieniężne nie w walucie lokalnej, ale w innej relatywnie stabilnej walucie obcej. Także ceny mogą być podawane w walucie obcej;
 - c) sprzedaż i kupno na kredyt odbywają się w cenach, które mają kompensować oczekiwaną stratę siły nabywczej, postępującą w okresie kredytowania, nawet jeżeli okres ten jest krótki;
 - d) stopy procentowe, wynagrodzenia i ceny są powiązane z indeksacją cen; oraz
 - e) skumulowana stopa inflacji z okresu trzech lat zbliża się lub przekracza wartość 100 %.
- 4 Wskazane byłoby przyjęcie niniejszego standardu w tym samym czasie przez wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania w walucie kraju o gospodarce hiperinflacyjnej. Niemniej jednak standard stosuje się do sprawozdań finansowych jednostek od momentu rozpoczęcia okresu sprawozdawczego, w którym jednostki te stwierdzają zaistnienie hiperinflacji w kraju, w którego walucie sporządzają sprawozdanie finansowe.

PRZEKSZTAŁCANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

- 5 Zmiany cen w czasie są rezultatem działania różnych czynników politycznych, gospodarczych i społecznych, zarówno o charakterze ogólnym, jak i szczegółowym. Czynniki specyficzne, takie jak zmiany podaży i popytu oraz zmiany technologiczne, mogą powodować znaczący wzrost lub spadek pojedynczych cen, które nie zależą od siebie. Poza tym czynniki ogólne mogą powodować zmianę ogólnego poziomu cen i, co za tym idzie, zmiany ogólnej siły nabywczej pieniądza.
- 6 W większości krajów sprawozdania finansowe sporządza się zgodnie z metodą kosztu historycznego bez uwzględnienia zmian ogólnego poziomu cen czy wzrostu konkretnych cen posiadanych aktywów; wyjątkiem bywa dokonywanie przeszacowań wartości rzeczowych aktywów trwałych i inwestycji. Jednak niektóre jednostki prezentują sprawozdania finansowe w oparciu o zasadę aktualnej ceny nabycia, która odzwierciedla skutki zmian konkretnych cen posiadanych przez nie aktywów.
- 7 W gospodarce hiperinflacyjnej sprawozdanie finansowe, niezależnie od tego, czy opiera się na metodzie kosztu historycznego, czy na aktualnej cenie nabycia, jest użyteczne tylko wtedy, gdy sporządza się je, używając jednostek miary obowiązujących na dzień bilansowy. Tak więc postanowienia niniejszego standardu stosują się do sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Prezentacja informacji wymaganych zgodnie z niniejszym standardem nie jest dozwolona w formie suplementu do nieprzekształconego sprawozdania finansowego. Ponadto nie zaleca się oddzielnej prezentacji sprawozdania finansowego przed dokonaniem przekształcenia.
- 8 Sprawozdanie finansowe jednostki, której walutą funkcjonalną jest waluta gospodarki ogarniętej hiperinflacją, niezależnie od tego, czy opiera się na metodzie kosztu historycznego czy na metodzie aktualnej ceny nabycia, wyraża się w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy. Dane porównawcze z okresów poprzednich, wymagane zgodnie z MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, oraz wszelkie inne informacje odnoszące się do okresów ubiegłych wyraża się także w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy. W celu zaprezentowania danych porównawczych wyrażanych w różnych walutach prezentacji stosuje się postanowienia paragrafów 42 b) i 43 MSR 21 *Skutki zmian kursów wymiany walut obcych* (zaktualizowanego w 2003 r.).
- 9 Zysk lub stratę wynikającą z sytuacji pieniężnej netto ujmuje się w zysku lub stracie i oddzielnie ujawnia.

- 10 Przekształcenie sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu wymaga zastosowania pewnych procedur oraz dokonania własnej oceny. Konsekwencja stosowania tych samych procedur i sposób dokonywania własnych ocen w kolejnych okresach ma większe znaczenie aniżeli precyzja w ustalaniu kwot prezentowanych w przekształconym sprawozdaniu finansowym.

Sprawozdanie finansow oparte na koszcie historycznym

Bilans

- 11 Kwoty bilansowe, które nie zostały jeszcze wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy, przekształca się na podstawie ogólnego indeksu cen.
- 12 Pozycje pieniężnych nie przekształca się, ponieważ są one już wyrażane w jednostkach obowiązujących na dzień bilansowy. Pozycje pieniężne są to posiadane środki pieniężne oraz pozycje należne lub pozycje płatne gotówką.
- 13 Aktywa i zobowiązania powiązane zgodnie z zawartą umową ze zmianami cen, takie jak np. indeksowane obligacje i pożyczki, koryguje się zgodnie z treścią umowy w celu ustalenia kwot nierozliczonych pozycji na dzień bilansowy. Pozycje te w przekształconym bilansie wykazuje się według wartości skorygowanych.
- 14 Wszystkie pozostałe aktywa i zobowiązania mają charakter niepieniężny. Pewne pozycje niepieniężne wykazuje się w wartościach obowiązujących na dzień bilansowy, takich jak wartość netto możliwa do uzyskania czy wartość rynkowa, dlatego też nie są one przekształcane. Natomiast wszystkie pozostałe pozycje niepieniężne należy przekształcić.
- 15 Większość pozycji niepieniężnych wykazuje się według kosztu historycznego lub kosztu historycznego pomniejszonego o umorzenie, są więc one wyrażane w wartościach aktualnych na dzień ich nabycia. Przekształcony koszt historyczny lub pomniejszony o umorzenie koszt historyczny każdej pozycji ustalany jest poprzez uwzględnienie w koszcie historycznym lub w umorzeniu zmian w ogólnym indeksie cen, które zaszły od momentu nabycia (danego składnika aktywów) do dnia bilansowego. Tak więc rzeczowe aktywa trwałe, inwestycje, zapasy materiałów i towarów, wartość firmy, patenty, znaki towarowe i podobne aktywa przekształca się, poczynając od dnia ich zakupu. Zapasy półproduktów i dóbr gotowych przekształca się od momentu, w którym poniesiono koszty zakupu i koszty przetworzenia.
- 16 Szczegółowe wykazy zawierające daty nabycia poszczególnych rzeczowych aktywów trwałych mogą być niedostępne lub nieprzydatne dla celów szacunkowych. W takich rzadkich przypadkach, w pierwszym okresie stosowania tego standardu, konieczne może okazać się posłużenie niezależną, profesjonalną wyceną ich przekształcania.
- 17 Ogólny indeks cen może być niedostępny w odniesieniu do okresów, które zgodnie z niniejszym standardem podlegają obowiązkowi przekształcenia rzeczowych aktywów trwałych. W takich przypadkach konieczne może być posłużenie się szacunkami opartymi na przykład na zmianach w kursie wymiany waluty funkcjonalnej, na relatywnie stabilną walutę obcą.
- 18 Niektóre pozycje niepieniężne wykazywane są w wartościach obowiązujących (aktualnych) na inny dzień niż dzień ich nabycia lub dzień bilansowy, jak na przykład rzeczowe aktywa trwałe, które uprzednio zostały przeszacowane. W takich przypadkach wartości bilansowe przekształca się, począwszy od dnia przeszacowania.
- 19 Przekształconą wartość pozycji niepieniężnej obniża się zgodnie z odpowiednim standardem, jeśli przewyższa ona wartość odzyskiwalną wynikającą z użytkowania tej pozycji w przyszłości (włącznie ze sprzedażą lub innymi formami likwidacji). Tak więc w takich przypadkach przekształcone kwoty rzeczowych aktywów trwałych, wartości firmy, patentów i znaków towarowych obniża się do poziomu ich wartości odzyskiwalnej, przekształcone kwoty zapasów obniża się do poziomu ich wartości netto możliwej do uzyskania, natomiast przekształcone kwoty inwestycji krótkoterminowych do ich wartości rynkowej.
- 20 Jednostka, w której dokonano inwestycji i która jest ujmowana w sprawozdaniu według metody praw własności, może sporządzać sprawozdanie finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Bilans oraz rachunek zysków i strat jednostki, w której dokonano inwestycji, przekształca się zgodnie z postanowieniami tego standardu tak, aby można było obliczyć udział inwestora w aktywach netto tej jednostki i wynikach jej działalności. W przypadku gdy przekształcone sprawozdanie finansowe jednostki, w której dokonano inwestycji, wyrażone jest w walucie obcej, przelicza się je po kursach zamknięcia.
- 21 Wpływ inflacji jest zwykle ujmowany w kosztach finansowania zewnętrznego. Nie jest właściwe ani przekształcanie nakładów inwestycyjnych finansowanych ze środków zewnętrznych, ani też aktywowanie tej części kosztów finansowania zewnętrznego, która służy zniwelowaniu skutków inflacji w tym samym okresie. Ta część kosztów finansowania zewnętrznego obciąża koszty w tym okresie, w którym zostały one poniesione.
- 22 Jednostka może nabyć aktywa na podstawie umowy, która pozwala na odroczenie płatności bez ponoszenia ściśle określonych kosztów odsetek. Tam, gdzie naliczenie danej kwoty odsetek jest niewykonalne ze względów praktycznych, aktywa te przekształca się, począwszy od dnia płatności, a nie od dnia ich zakupu.
- 23 [Usunięty]

- 24 Na początku pierwszego okresu stosowania niniejszego standardu przekształca się składniki kapitału własnego – z wyjątkiem zysków zatrzymanych oraz wszelkich nadwyżek z aktualizacji wyceny aktywów – stosując ogólny indeks cen, począwszy od dat, w których te składniki kapitału własnego zostały wniesione lub powstały w inny sposób. Wszelkie nadwyżki z aktualizacji wyceny aktywów powstałe w ubiegłych okresach eliminuje się. Przekształcone zyski zatrzymane wynikają ze wszystkich pozostałych kwot w przekształconym bilansie.
- 25 Pod koniec pierwszego okresu stosowania standardu, a także w okresach kolejnych, przekształca się wszystkie składniki kapitału własnego, stosując ogólny indeks cen, począwszy od początku okresu lub od momentu, w którym te składniki kapitału własnego zostały wniesione (jeżeli zostały wniesione później). Informacje o zmianach kapitału własnego w danym okresie ujawnia się zgodnie z postanowieniami MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*.

Rachunek zysków i strat

- 26 Niniejszy standard wymaga, aby wszystkie pozycje w rachunku zysków i strat były wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy. Dlatego wszelkie kwoty przekształca się przy zastosowaniu ogólnego indeksu cen od momentu, w którym pozycje przychodów i kosztów były po raz pierwszy wykazane w sprawozdaniu finansowym.

Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto

- 27 W okresie inflacji jednostka posiadająca nadwyżki aktywów pieniężnych nad zobowiązaniami pieniężnymi traci siłę nabywczą, natomiast jednostka z nadwyżką zobowiązań pieniężnych nad aktywami pieniężnymi zyskuje na sile nabywczej w takim stopniu, w jakim aktywa i zobowiązania nie są związane z poziomem cen. Zysk lub stratę wynikającą z sytuacji pieniężnej netto można wyprowadzić jako różnicę powstałą po przekształceniu aktywów niepieniężnych, kapitału własnego i pozycji rachunku zysków i strat, oraz korekt indeksowanych aktywów i zobowiązań. Zysk lub strata może zostać oszacowana poprzez skorygowanie średniej ważonej (za okres) różnicy pomiędzy aktywami pieniężnymi a zobowiązaniami pieniężnymi, o zmianę ogólnego indeksu cen.
- 28 Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto koryguje przychód netto. Korektę aktywów i zobowiązań powiązanych na mocy umowy ze zmianami cen, przeprowadzoną zgodnie z treścią paragrafu 13, kompensuje się z zyskiem lub stratą wynikającą z sytuacji pieniężnej netto. Inne pozycje rachunku zysków i strat, jak np. koszty i przychody z tytułu odsetek, różnice kursowe dotyczące środków pożyczonych lub zainwestowanych, są także związane z sytuacją pieniężną netto. Mimo że pozycje te są oddzielnie ujawniane, pomocne może być zaprezentowanie ich w rachunku zysków i strat razem z zyskiem lub stratą wynikającą z sytuacji pieniężnej netto.

Sprawozdania finansowe oparte na aktualnej cenie nabycia

Bilans

- 29 Pozycje wykazywanych według aktualnych cen nabycia nie przekształca się, ponieważ są one już wyrażone w jednostkach miary obowiązujących na dany dzień bilansowy. Inne pozycje bilansu przekształca się zgodnie z treścią paragrafów od 11–25.

Rachunek zysków i strat

- 30 W rachunku zysków i strat sporządzanym na podstawie aktualnych cen nabycia przed przekształceniem generalnie wykazuje się aktualne ceny nabycia na dzień, w którym miały miejsce odnośne transakcje lub zdarzenia. Koszt własny sprzedaży oraz amortyzację ujmuje się w wartościach aktualnych w momencie zużycia, natomiast sprzedaż i inne koszty ujmuje się w kwotach pieniężnych określonych na chwilę ich dokonania/poniesienia. Dlatego też wszystkie kwoty przekształca się na jednostki miary obowiązujące na dzień bilansowy, z zastosowaniem ogólnego indeksu cen.

Zysk lub strata wynikająca z sytuacji pieniężnej netto

- 31 Zysk lub stratę wynikające z sytuacji pieniężnej netto rozlicza się zgodnie z paragrafami 27 i 28.

Podatki

- 32 Przekształcenie sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu może prowadzić do powstania różnic pomiędzy wartością bilansową poszczególnych aktywów i zobowiązań wykazaną w bilansie a ich wartością podatkową. Różnice te rozlicza się zgodnie z MSR 12 *Podatek dochodowy*.

Rachunek przepływów pieniężnych

- 33 Niniejszy standard wymaga, aby wszystkie pozycje w rachunku przepływów pieniężnych były wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy.

Dane porównawcze

- 34 Niezależnie od stosowanej metody (według aktualnych cen nabycia lub kosztu historycznego), dane porównawcze za ubiegłe okresy sprawozdawcze przekształca się z zastosowaniem ogólnego indeksu cen w taki sposób, aby porównawcze sprawozdania finansowe były prezentowane w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. Informacje, które są ujawniane w odniesieniu do wcześniejszych okresów, również prezentuje się w jednostkach miary obowiązujących na koniec okresu sprawozdawczego. W celu zaprezentowania danych porównawczych wyrażanych w różnych walutach prezentacji stosuje się postanowienia paragrafów 42 b) i 43 MSR 21 (zaktualizowanego w 2003 r.).

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

- 35 Jednostka dominująca, która sporządza sprawozdanie finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej, może posiadać jednostki zależne również sporządzające sprawozdania finansowe w walucie gospodarki hiperinflacyjnej. Sprawozdanie finansowe każdej takiej jednostki zależnej przekształca się z zastosowaniem ogólnego indeksu cen danego kraju, w którego walucie jednostka zależna sporządza sprawozdanie finansowe, przed włączeniem go do skonsolidowanego sprawozdania finansowego ogłaszanego przez jednostkę dominującą. W przypadku gdy jednostka zależna jest jednostką zagraniczną, jej przekształcone sprawozdanie finansowe przelicza się po kursach zamknięcia. Zagadnieniami związanymi ze sprawozdaniami finansowymi jednostek zależnych, które nie sporządzają sprawozdań w walutach gospodarek hiperinflacyjnych, zajmuje się MSR 21.
- 36 Jeżeli konsolidacja obejmuje sprawozdania finansowe sporządzane na różne dni bilansowe, to wszystkie pozycje, zarówno pieniężne, jak i niepieniężne, przekształca się na jednostki miary obowiązujące na dzień sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Wybór i stosowanie ogólnego indeksu cen

- 37 Aby zachować zgodność z niniejszym standardem przy przekształcaniu sprawozdań finansowych, stosuje się ogólny indeks cen odzwierciedlający zmiany ogólnej siły nabywczej. Zaleca się, aby wszystkie jednostki sporządzające sprawozdania w tej samej walucie stosowały ten sam indeks cen.

GOSPODARKI, KTÓRE WYDOBYŁY SIĘ Z HIPERINFLACJI

- 38 Jeżeli gospodarka, w której działa jednostka, wydobędzie się z hiperinflacji i jednostka ta zaniecha sporządzenia i prezentacji sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem, kwoty wyrażone w jednostkach miary obowiązujących w ubiegłym okresie sprawozdawczym jednostka traktuje jako podstawę określenia wartości bilansowej w swoich kolejnych sprawozdaniach finansowych.

UJAWNIANIE INFORMACJI

- 39 Ujawnia się następujące informacje:
- fakt przekształcenia sprawozdań finansowych i danych porównawczych z ubiegłych okresów o zmiany w ogólnej sile nabywczej waluty funkcjonalnej oraz że – w konsekwencji tych zmian – sprawozdania finansowe są wyrażane w jednostkach miary obowiązujących na dzień bilansowy;
 - czy sprawozdania finansowe są sporządzane z zastosowaniem metody kosztów historycznych czy aktualnych cen nabycia; oraz
 - dane dotyczące indeksu cen i jego poziomu na dzień bilansowy oraz zmiany w indeksie cen w bieżącym i w ubiegłym okresie sprawozdawczym.
- 40 Zasady dotyczące ujawniania informacji zawarte w niniejszym standardzie wymagają jasnego określenia zasad uwzględniania skutków inflacji w sprawozdaniu finansowym. Ich intencją jest także zapewnienie informacji niezbędnych dla rozumienia tych zasad i wynikających z nich kwot.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 41 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1990 r. i później.